

0-792976

На правах рукописи



ШАТИНА ЕЛЕНА НИКОЛАЕВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ЕДИНОМУ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОМУ НАЛОГУ**

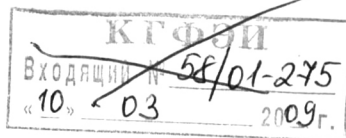
Специальность: 08.00.12- Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2009



Диссертационная работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Козменкова Светлана Вячеславовна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Кованов Станислав Иванович

кандидат экономических наук, доцент
Гришина Ольга Валентиновна

Ведущая организация: **ФГОУ ВПО Казанский государственный аграрный университет**

Защита состоится «26» марта 2009 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета Д 220.056.04 при ФГОУ ВПО «Российский государственный аграрный заочный университет» по адресу: 143900, Московская область, г. Балашиха 8, Леоновское шоссе, д. 13, общ. 6, ауд. 11.

Отзывы направлять по адресу: 143900, Московская область, г. Балашиха 8, ул. Ю.Фучика, д. 1, ФГОУ ВПО РГАЗУ.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГОУ ВПО «Российский государственный аграрный заочный университет».

С авторефератом диссертации можно ознакомиться на сайте Российского государственного аграрного заочного университета: www.rgazu.ru

Автореферат разослан «20» 02 2009 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000712689

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат экономических наук,
доцент

О.Н. Кондрашова - О.Н. Кондрашова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Рыночные отношения в агропромышленном секторе России требуют прозрачности финансовой отчетности, ориентированной на внешних пользователей информации. В связи с этим в последние годы интенсивно исследуются и внедряются в практику дополнительные показатели, отражающие финансовое положение предприятия, раскрываемые в бухгалтерской отчетности. Однако достоверность бухгалтерской отчетности находится под сильным влиянием налогового законодательства. В отечественной практике учета появились термины «бухгалтерская прибыль (убыток)» и «налогооблагаемая прибыль (убыток)». Бухгалтерская прибыль (убыток) определяется в соответствии с требованиями ПБУ и отражается в отчете о прибылях и убытках как прибыль до налогообложения, а налогооблагаемая прибыль (убыток) определяется в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ и показывается в налоговой декларации как налоговая база. В результате расхождений принципов учета доходов и расходов в бухгалтерском учете образуются налоговые разницы. В связи с внедрением МСФО, где активы организаций должны учитываться по справедливой (рыночной) стоимости, сумма данных разниц еще более увеличивается. Поскольку требования к определению суммы прибыли в бухгалтерском и налоговом учете различны, то в бухгалтерском финансовом учете может образоваться прибыль, а в налоговом – убыток. В связи с этим у собственников предприятий возникают вопросы, связанные с анализом и оценкой финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

В рамках мероприятий, направленных на стимулирование роста сельскохозяйственного производства и создания оптимального налогового режима для сельскохозяйственных предприятий, была принята глава 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» Налогового кодекса РФ (НК РФ).

Для определения суммы ЕСХН утверждены нормативные документы по учету расходов, влияющих на исчисление данного налога. В них регламентируется, в основном, синтетический учет расчетов по ЕСХН. Нормативное регулирование бухгалтерского налогового учета и формы первичных документов по бухгалтерскому учету для налогообложения ЕСХН практически отсутствует. Между тем информацию о доходах и расходах, участвующих в определении налоговой базы ЕСХН, можно сформировать только в системе аналитического учета.

Наибольшую значимость в этой связи приобретает реформирование методики учета отклонений бухгалтерской прибыли от налогооблагаемой в системе финансового учета и отчетности, поскольку пользователи информации - инвесторы и акционеры, поставщики и покупатели, заимодавцы и страховые компании, органы государственной службы - заинтересованы в получении полной и открытой информации о реальной прибыли партнеров.

Одним из способов решения данной проблемы является создание интегрированной системы налогового учета (на основании данных бухгалтерского учета), инструментами которой могут быть учетная политика, организация рационального документооборота в структуре финансово-хозяйственной службы, выбор регистров налогового учета

Исследования показали, что всё больше с.-х. предприятий переходят на ЕСХН. Это свидетельствует об актуальности темы и ее практической значимости.

Состояние изученности проблемы. В исследование методических основ организации учета доходов и расходов, внесли вклад Р.А. Алборов, С.И. Кованов, С.В. Козменкова, Г.Ю. Касьянова, Г.С. Клычова, М.З. Пизенгольц, Л.И. Хоружий, В.Г. Ширококов и др.

Отдельные вопросы, связанные с организацией бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО отражены в работах С.М. Бычковой, Е.А. Мизиковского, В.Ф.Палий, О.В. Рожновой, Я.В. Соколова и др.

По нашему мнению, в условиях реформы российского бухгалтерского учета, методика учета расчетов по ЕСХН требует детализированного изучения. Это касается, прежде всего, организации формирования учетной информации о доходах и расходах, влияющих на исчисление налоговой базы по ЕСХН и отражении данных расчетов в бухгалтерском учете и отчетности.

Необходимость расширения теоретических исследований и недостаточная степень разработанности проблемы предопределили выбор темы исследования, цель, задачи и структуру диссертационной работы.

Цель и задачи исследования. Целью диссертации является уточнение теоретических положений и разработка практических рекомендаций по бухгалтерскому учету расчетов по ЕСХН, использованию учетной информации в бухгалтерской отчетности.

Реализация поставленной цели потребовала решение следующих **задач исследования:**

- изучить существующий опыт и обосновать необходимость проведения исследования учета расчетов по ЕСХН на примере с.-х. предприятий Нижегородской области;
- выявить причины образования налоговых разниц в учете расчетов по ЕСХН;
- разработать первичные документы, рабочий план счетов с.-х. предприятия по учету доходов и расходов, формы аналитических регистров, ориентированные на формирование налоговой базы по ЕСХН;
- изучить порядок отражения хозяйственных операций по учету ЕСХН и разработать корреспонденцию счетов по учету: условного расхода, отложенных налоговых активов и обязательств в учете расчетов по ЕСХН; доходов и расходов для определения налоговой базы; биологических активов;
- обосновать состав и порядок формирования информации о ЕСХН и биологических активах в формах бухгалтерской отчетности для с.-х. предприятий;

- разработать рекомендации по содержанию учетной политики для бухгалтерского и налогового учета ЕСХН, предложить формы первичной учетной документации по движению биологических активов.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является бухгалтерский учет расчетов по единому сельскохозяйственному налогу.

В качестве объекта исследования выбрана учетная информация с.-х. предприятий Арзамасского района Нижегородской области.

Теоретические и методологические основы диссертации. Теоретической основой темы исследования послужили труды отечественных авторов в области бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения, экономического анализа, оценки активов, международных стандартов финансовой отчетности.

Методологическую и информационную базу исследования составили законодательные и нормативные акты, инструктивные и методические материалы по состоянию на 31 декабря 2008 года, годовые отчеты с.-х. предприятий, материалы муниципальной службы по статистике, а также МСФО.

В ходе научного исследования автором были использованы различные методы: абстрактно-логический, расчетно-конструктивный, сравнений, метод бухгалтерского учета и его элементы: документация, счета и двойная запись, оценка и бухгалтерская отчетность.

Работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» в соответствии с п.1.8.- Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей паспорта специальности 08.00.12- «Бухгалтерский учет, статистика».

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию методики бухгалтерского учета расчетов ЕСХН, созданию комплексной информации о ЕСХН и отражение ее в бухгалтерской специализированной отчетности.

В процессе исследования получены следующие результаты, определяющие научную новизну:

- выявлены причины (факторы), оказывающие наибольшее влияние на возникновение отклонений прибыли, вследствие образования временных и постоянных налоговых разниц в расчетах по ЕСХН;
- уточнена методика учета доходов и расходов для исчисления ЕСХН, основанная на рекомендуемых бухгалтерских справках и регистрах аналитического учета, где отражается образование налоговых разниц;
- предложена корреспонденция счетов учета расчетов по ЕСХН, принципом которой является отражение информации о доходах и расходах, принимаемых для исчисления ЕСХН и не принимаемых в расчете налоговой базы ЕСХН, а также корреспонденция счетов по учету биологических активов, основанная на разделении их на долгосрочные и краткосрочные;
- предложены статьи (показатели) форм бухгалтерской отчетности с учетом отраслевых особенностей, раскрывающие информацию о ЕСХН и биологических активах с.-х. предприятий;

- разработаны рекомендации по формированию учетной политики для исчисления ЕСХН, основанные на внедрении интегрированной системы налогового учета доходов и расходов, путем использования информации из бухгалтерского финансового учета, а для с.-х. предприятий, представляющих информацию в соответствии с МСФО, предложены формы первичных документов и регистров по учету движения биологических активов.

Практическая значимость диссертации заключается в обобщении результатов исследования по вопросам бухгалтерского учета расчетов по ЕСХН в с.-х. предприятиях, в применении ими бухгалтерских справок, регистров налогового учета, позволяющих определять налоговую базу по ЕСХН в системе бухгалтерского учета. Предлагаемые формы учетной документации значительно повысят оперативность процесса определения налоговой базы по ЕСХН и составления налоговой декларации, могут применяться во всех с.-х. предприятиях Российской Федерации.

Предлагаемая методика учета для налогообложения в системе бухгалтерского финансового учета обеспечит возможность разработки и совершенствования автоматизированных программ обработки информации о налоговых показателях, недостаток которых остро ощущается в с.-х. предприятиях. Необходимость совершенствования структуры ряда синтетических счетов позволит устранить дублирование учетных данных, унифицировать учет расчетов по ЕСХН, а также составлять налоговую декларацию на основе данных, сформированных в бухгалтерском финансовом учете.

Предлагаемый алгоритм учета расчетов по ЕСХН и разработанный документооборот позволит упорядочить учетный процесс, повысит достоверность учетной и налоговой информации.

Материалы диссертации могут быть использованы при проведении исследований в области бухгалтерского учета и налоговых расчетов по ЕСХН, а также в учебном процессе для подготовки студентов и на курсах повышения квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты исследования докладывались на международных научно-практических конференциях (г. Одесса, 2007 г.; Волго-Вятская академия государственной службы, 2007г.; Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 2008г.).

Результаты научно-исследовательской работы по формированию информации о доходах и расходах, влияющих на исчисление ЕСХН в системе бухгалтерского финансового учета приняты к внедрению в 2008 году на с.-х. предприятиях Арзамасского и Дивеевского районов Нижегородской области; внедрены в учебный процесс на кафедре «Управление, экономика и финансы» Арзамасского филиала Волго-Вятской академии государственной службы, а также при подготовке профессиональных бухгалтеров и аудиторов в Нижегородском Территориальном институте профессиональных бухгалтеров.

По результатам работы опубликовано 7 печатных работ общим объемом 2,1 п.л., из них 1,7 п.л. лично соискателя, в том числе 2 в изданиях, рекомен-

двух ВАК. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 139 наименований. Работа изложена на 140 страницах компьютерного текста, содержит 43 таблицы, 4 рисунка, 20 приложений.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы, состояние изученности проблемы, определены цель и задачи исследования, предмет и объект, сформулирована научная новизна и практическая значимость исследования.

В первой главе «Теоретические основы бухгалтерского и налогового учета» исследованы теоретические основы формирования расчетов по ЕСХН как объекта учета, выявлены факторы, влияющие на образование налоговых разниц в учете расчетов по ЕСХН.

Во второй главе «Бухгалтерский и налоговый учет расчетов по ЕСХН» разработана методика формирования учетной информации для определения налоговой базы по ЕСХН. Проведен анализ и дана оценка бухгалтерскому и налоговому учету ЕСХН. Разработаны методические рекомендации по формированию системы аналитического учета доходов и расходов, признаваемых для налогообложения, разработаны формы бухгалтерских справок и налоговых регистров по учету доходов и расходов для определения налоговой базы по ЕСХН.

В третьей главе «Совершенствование бухгалтерского и налогового учета расчетов по ЕСХН» внесены предложения по отражению на счетах бухгалтерского учета постоянных налоговых обязательств и отложенных активов по ЕСХН, разработана форма ведомости учета налоговых разниц; проанализировано влияние проекта ПБУ «Учет биологических активов» на учет расчетов по ЕСХН; уточнена корреспонденция счетов по учету биологических активов, даны рекомендации по раскрытию информации ЕСХН и биологических активов в формах отчетности для с.-х. предприятий и по формированию учетной политики для исчисления ЕСХН, разработаны формы первичной документации и регистров по учету биологических активов.

В заключении диссертации обобщены основные результаты исследования, сформулированы выводы и предложения.

III. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Выявлены причины (факторы), оказывающие наибольшее влияние на возникновение отклонений прибыли, вследствие образования временных и постоянных налоговых разниц в расчетах по ЕСХН.

В процессе исследования выявлены основные причины образования постоянных налоговых разниц в расчетах по ЕСХН, которые предложено сгруппировать по трем показателям: нормируемые расходы; расходы/доходы, не

учитываемые в налогообложении; расходы, формально осуществляемые на безвозмездной основе, но по существу являющиеся элементами оплаты труда.

В ходе исследования были выявлены причины возникновения постоянных налоговых разниц, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1

Причины возникновения постоянных налоговых разниц в расчетах по ЕСХН	
Показатели	Причины возникновения
1. Нормируемые расходы	<p>Превышение фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для налогообложения:</p> <ul style="list-style-type: none"> - компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов и др.; - суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов); - расходы на рекламу (1% от выручки); - оплата услуг нотариусов (в пределах тарифов);
2. Расходы / доходы, не учитываемые в налогообложении	<ul style="list-style-type: none"> - возникновение расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг) - возникновение отдельных видов доходов, предусмотренных ст. 251 НК РФ в том числе: <ul style="list-style-type: none"> - доходы в виде имущества полученного в рамках целевого финансирования; - доходы в виде стоимости полученных с.-х. производителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет средств бюджетов всех уровней.
3. Расходы, осуществляемые на безвозмездной основе, но являющиеся элементами оплаты труда	<ul style="list-style-type: none"> - расходы на бесплатное питание; - расходы по доставке работников к месту работы и обратно.

В ходе исследования были выявлены причины возникновения временных (налогооблагаемых и вычитаемых) налоговых разниц, которые представлены в таблице 2

Таблица 2

Причины возникновения временных налоговых разниц в расчетах по ЕСХН			
№ пп	Причины	Временные разницы	
		вычитаемые	налогооблагаемые
1	2	3	4
1	Излишне уплаченный налог, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным, или в последующих отчетных периодах	+	
2	Убыток, полученный по итогам предыдущих налоговых периодов (не может уменьшать налоговую базу за налоговый период более чем на 30%)	+	

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4
3	Отличия в моменте признания расходов в бухгалтерском учете и при кассовом методе для исчисления ЕСХН	+	
4	Отличия в моменте признания доходов в бухгалтерском учете и при кассовом методе для исчисления ЕСХН		+
5	Применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), для бухгалтерского учета и налогообложения		+
6	Признание безвозмездно полученного имущества (кроме денежных средств) для налогообложения единовременно, а в бухгалтерском учете по мере использования материалов, продажи товаров, амортизации основных средств	+	
7	Признание введенных в эксплуатацию объектов основных средств и нематериальных активов для налогообложения единовременно, а в бухгалтерском учете по мере начисления амортизации	+	
8	Признание для целей исчисления ЕСХН доходов от участия в других организациях на дату поступления денежных средств, а для бухгалтерского учета – в момент решения о выплате доходов		+
9	Различия в составе расходов будущих периодов в бухгалтерском учете и налогообложении. В частности - расходы на приобретение компьютерных программ; - расходы на освоение новых производств, цехов и агрегатов; - расходы на приобретение имущественных прав на: - земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения, - на земельные участки, которые находятся в государственной или муниципальной собственности, на которых расположены здания, сооружения, используемые для сельскохозяйственного производства.	+	+

Анализируя причины возникновения временных налоговых разниц, в учете расчетов по ЕСХН, можно сделать вывод, что основной причиной расхождений данных бухгалтерского учета и налогообложения является применение кассового метода в определении налоговой базы по ЕСХН.

Для отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов по ЕСХН, используя требования ПБУ 18/02, предлагаем произвести изменения в применении предприятием плане счетов, открыв субсчета: 99-1 «Условный расход (доход) по ЕСХН», 99-2 «Постоянные налоговые обязательства (требования) по ЕСХН», 09-1 «Отложенные налоговые активы по ЕСХН», 77-1 «Отложенные налоговые обязательства по ЕСХН», 68-1 «Расчеты по ЕСХН».

Разработанная нами корреспонденция счетов по отражению условного расхода, отложенных налоговых активов и обязательств в расчетах по ЕСХН представлена в таблице 3.

Таблица 3

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету условного расхода, отложенных налоговых активов и обязательств в учете расчетов по ЕСХН

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Признан условный расход по ЕСХН	99-1 «Условный расход по ЕСХН»	68-1 «Расчеты по ЕСХН»
2	Признан условный доход по ЕСХН	68-1 «Расчеты по ЕСХН»	99-1 «Условный расход по ЕСХН»
3	Образовано положительное налоговое обязательство в учете расчетов по ЕСХН	99-2 «Постоянное налоговое обязательство по ЕСХН»	68-1 «Расчеты по ЕСХН»
4	Образовано отрицательное налоговое обязательство в учете расчетов по ЕСХН	68-1 «Расчеты по ЕСХН»	99-2 «Постоянное налоговое обязательство по ЕСХН»
5	Образован отложенный налоговый актив в учете расчетов по ЕСХН	09-1 «Отложенные налоговые активы».	68-1 «Расчеты по ЕСХН»
6	Отражено уменьшение (или полное списание) отложенного налогового актива в учете расчетов по ЕСХН	68-1 «Расчеты по ЕСХН»	09-1 «Отложенные налоговые активы по ЕСХН»
7	Образовано отложенное налоговое обязательство в учете расчетов по ЕСХН	68-1 «Расчеты по ЕСХН»	77-1 «Отложенные налоговые обязательства по ЕСХН».
8	Отражено уменьшение (или полное списание) отложенного налогового обязательства в учете расчетов по ЕСХН	77-1 «Отложенные налоговые обязательства по ЕСХН».	68-1 «Расчеты по ЕСХН»

Чтобы определить суммы условного расхода, отложенных налоговых активов и обязательств в расчетах по ЕСХН, необходимо поступить следующим образом:

- 1) рассчитать и отразить условный расход (доход) по ЕСХН;
- 2) определить постоянные разницы и отразить в бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство по ЕСХН;
- 3) сравнить сумму, отраженную в учете по итогам двух вышеуказанных действий, с суммой ЕСХН, указанной в декларации;
- 4) в зависимости от получившегося в действии соотношения, отразить в бухгалтерском учете отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство по ЕСХН.

Процесс формирования текущего ЕСХН представлен нами следующей схемой:

Условный доход (расход)	+	Постоянные налоговые обязательства (плюс положительное; минус отрицательное)	+	Отложенный налоговый актив	-	Отложенное налоговое обязательство	=	Текущий ЕСХН
-------------------------------	---	---	---	----------------------------------	---	--	---	-----------------

2. Уточнена методика учета доходов и расходов для исчисления ЕСХН, основанная на рекомендуемых бухгалтерских справках и регистрах аналитического учета, где отражается образование налоговых разниц.

Для учета налоговых разниц, образующихся в расчетах по ЕСХН, отсутствуют унифицированные формы первичных документов. В связи с этим, нами разработаны бухгалтерские справки, в которых приводятся данные о суммах возникших налоговых разниц. В справках указываются реквизиты, позволяющие обратиться к первоисточнику. Такой подход не требует создания отдельного рабочего места. Справки могут оформляться бухгалтерами, отвечающими за соответствующий участок учета. Данные бухгалтерских справок, оформляемых на каждом участке учета, могут быть использованы для составления любого налогового расчета. Предлагаемая бухгалтерская справка по учету доходов от сумм процентов, полученных по договорам займа, банковского счета, банковского вклада и другим долговым обязательствам представлена в таблице 4.

Таблица 4

Предлагаемая бухгалтерская справка по учету доходов от сумм процентов, полученных по договорам займа, банковского счета, банковского вклада и другим долговым обязательствам

№ п/п	Источ- ник ин- форма- ции		Наимено- вание заемщика	Бухгалтерская запись						Приня- то к на- логово- му учету	От- кло- нение 7-11
				Начислено			Оплачено				
	Да- та	№		Дт	Кт	Сумма, руб.	Дт	Кт	Сумма, руб.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	25.03	Вы- пис- ка №35	ООО «Ша- товка»	76	91- 11-3	150 000	51	76	120 000	120 000	30 000
			...								
			Итого			х				120 000	

Примечание: 91-11-3 Доходы, признаваемые для исчисления ЕСХН, прочие (внереализационные доходы)

Учет расчетов по ЕСХН предлагаем организовать в виде схемы (рис.1)

На основании бухгалтерских справок, данных по счетам 90-11, 90-12, 91-11 (табл.5), а также счетов 50, 51, 60, 70, 76, предлагаем формировать сводные налоговые регистры по учету доходов от продажи с.-х. продукции и продукции первичной переработки, принимаемых для расчета ЕСХН.

Все полученные доходы при исчислении налоговой базы по ЕСХН учитываются кассовым методом. Однако в бухгалтерском учете моментом продажи продукции признается время перехода права собственности на нее. В результате возникает временная налоговая разница, которую необходимо учесть.

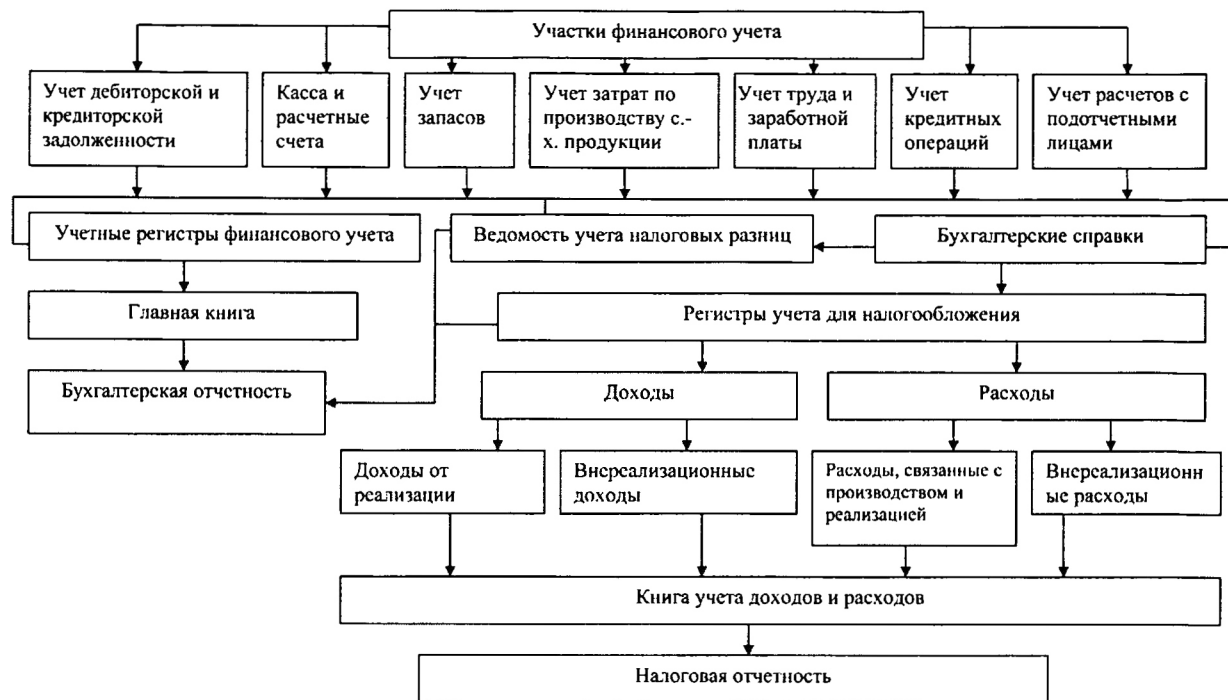


Рис.1. Схема учета расчетов по ЕСХН

Регистры бухгалтерского учета Реестр реализации продукции (ф. №63-АПК) и Ведомость аналитического учета (ф. №62-АПК) не отражают информацию об оплате продукции, списанной на продажу. В них также не содержится сумма образовавшихся отклонений. Предложенные формы бухгалтерских справок позволяют контролировать процесс формирования отклонений прибыли.

Предложенный вариант организации системы учета расчетов по ЕСХН носит рекомендательный характер. С его помощью возможно проанализировать и сопоставить бухгалтерскую и налоговую информации.

3. Предложена корреспонденция счетов учета расчетов по ЕСХН, принципом которой является отражение информации о доходах/расходах, принимаемых для исчисления ЕСХН и не принимаемых в расчете налоговой базы ЕСХН, а также корреспонденция счетов по учету биологических активов, основанная на разделении их на долгосрочные и краткосрочные.

Проведенное исследование учета расчетов по ЕСХН в ряде с.-х. предприятий Нижегородской области позволило сделать вывод, что рабочий план счетов финансово-хозяйственной деятельности используется только для ведения бухгалтерского учета. В налоговом учете счета бухгалтерского учета не используются. В диссертации нами предложен рабочий план счетов с.-х. предприятия по учету доходов и расходов для определения налоговой базы по ЕСХН, который частично представлен в таблице 5.

Таблица 5

Предлагаемые счета бухгалтерского учета для исчисления ЕСХН

Счета учета доходов от продажи сельскохозяйственной продукции и продукции первичной переработки	
№ счета	Наименование
1	2
90-11	Выручка от продажи продукции сельского хозяйства в целях исчисления ЕСХН
90-12	Выручка от продажи продукции первичной переработки в целях исчисления ЕСХН
90-13	Выручка от продажи покупных товаров
90-14	Выручка, не принимаемая для исчисления ЕСХН
Аналитические счета учета прочих доходов, влияющие на исчисление ЕСХН	
91-11-1	Доходы, полученные от продажи иностранной валюты
91-11-2	Выручка от продажи основных средств
91-11-3	Внереализационные доходы
Счета учета расходов, влияющие на исчисление ЕСХН	
20-11	Расходы, связанные с производством продукции сельского хозяйства, принимаемые для исчисления ЕСХН
20-12	Расходы, связанные с производством продукции первичной переработки, производимой из сырья собственного производства, признаваемые для исчисления ЕСХН
20-13	Расходы, связанные с производством с.-х. продукции и продукции первичной переработки производимой из сырья собственного производства, не принимаемые для исчисления ЕСХН
44-11	Расходы, связанные с продажей покупных товаров, принимаемые для исчисления ЕСХН

1	2
44-12	Расходы, связанные с продажей покупных товаров, не принимаемые для исчисления ЕСХН
90-21	Расходы, связанные с продажей продукции сельского хозяйства, принимаемые в целях исчисления ЕСХН
90-22	Расходы, связанные с продажей продукции первичной переработки, производимой из сырья собственного производства принимаемые в целях исчисления ЕСХН
90-23	Расходы, связанные с продажей с.-х. продукции и продукции первичной переработки производимой из сырья собственного производства, не принимаемые для исчисления ЕСХН
91-21	Прочие расходы, признаваемые для исчисления ЕСХН
91-22	Прочие расходы, не признаваемые для исчисления ЕСХН

Предлагаемая в диссертации корреспонденция счетов по учету доходов и расходов для определения налоговой базы по ЕСХН, частично представлена в таблице 6.

Таблица 6

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету доходов и расходов для определения налоговой базы по ЕСХН

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Признание		
		Дт	Кт	в бух учете	для исчисления ЕСХН	
1	2	3	4	5	6	7
1	Отражены доходы, подлежащих уплате на основании решения суда, штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств: а) начислены	76	91-11-3	+	-	
	б) оплачены	51	76	-	+	ст.250 п.3 НК РФ
2	Отражены доходы от сдачи имущества в аренду: а) начислены	76	91-11-3	+	-	
	б) фактически оплаченные	51	76	-	+	ст.250 п.4 НК РФ
3	Начислена выручка от продажи переработанных овощей и фруктов	62	90-12-3			
	Выручка зачислена на расчетный счет	51	62	-	+	ст.249 НК РФ
4	Отражены материальные расходы: 1) семена, посадочный материал, удобрения, корма, медикаменты, биопрепараты, средства защиты растений а) начисленные	20-11, 20-12	10			
	б) оплаченные	60,76	50,51	-	+	
	2) потери от недостачи и (или) порчи А) в пределах установленных норм естест-	20-				ст.254п.7 пп.2НК РФ

	венной убыли	11	94	+	+	
	Б) сверх установленных норм	20-13	94	+	-	
5	Отражены расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям), а также расходы, связанные с обновлением программ ЭВМ и баз данных:					
	а) начисленные	97	76	+	-	
	б) фактически оплаченные	76	51	-	+	ст.346.5п.2 пп.19НК РФ
	в) списанные в производство в течение срока использования права	20-11 20-12	97	+		
				п.26 ПБУ 14/2007		

Расходы, связанные с производством с.-х. продукции и продукции первичной переработки предлагаем учитывать аналогично учету доходов для определения налоговой базы по ЕСХН.

Доходы, отражаемые на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в бухгалтерском учете, во многом схожи с перечнем доходов, влияющих на исчисление ЕСХН. Поэтому предлагаем к данному счету открывать субсчета, формирующие информацию о ЕСХН: 91-11 «Доходы, признаваемые для исчисления ЕСХН» и 91-12 «Доходы не признаваемые для исчисления ЕСХН». Аналитический учет по счету 91-11 предлагаем вести на дополнительных счетах (см. табл. 5).

В проекте ПБУ «Учет биологических активов» говорится, что долгосрочные биологические активы (ДБА) должны отражаться в бухгалтерском балансе в разделе внеоборотных активов, а краткосрочные (КБА) – в разделе оборотных активов. Предлагаем, ДБА учитывать в составе основных средств на дополнительном субсчете «Долгосрочные биологические активы», а краткосрочные биологические активы – на счете 11 «Животные на выращивании и откорме». В данном случае считаем необходимым переименовать счет из счета «Животные на выращивании и откорме» в счет «Краткосрочные биологические активы». Для категории биологических активов «Животные на выращивании и откорме» нужно открыть субсчет к счету 11. Расходы, связанные с приобретением ДБА, предлагаем учитывать на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», открыв дополнительный субсчет «Приобретение долгосрочных биологических активов». Предлагаемая схема бухгалтерских проводок по учету биологических активов частично представлена в таблице 7.

С введением ПБУ «Учет биологических активов» на территории Российской Федерации у плательщиков ЕСХН возникнут проблемы с налоговым учетом расходов на приобретение, возделывание, выращивание биологических активов, так как в Налоговом кодексе РФ не предусмотрена статья «расходы, связанные с покупкой биологических активов». Если допустить, что ДБА будут

приравнены к категории основных средств, то в бухгалтерском учете возникнут временные «налоговые» разницы. Стоимость биологических активов, первоначально принятых к бухгалтерскому учету, будет постепенно списываться путем начисления амортизации. В налоговом же учете при исчислении ЕСХН затраты на приобретение основных средств уменьшают полученные доходы в момент принятия объекта к учету (подписание акта приемки-передачи объекта основных средств). Данные расходы возможно будет принять к налоговому учету в составе расходов на приобретение основных средств.

Предлагаемые в диссертации хозяйственные операции по учету биологических активов, частично представлены в таблице 7.

Таблица 7

Предлагаемые хозяйственные операции по учету биологических активов				
№ пп	Содержание хозяйственной операции	Порядок определения суммы	Корреспонденция счетов	
			Дт	Кт
1	2	3	4	5
1	Признаны суммы затрат на приобретение долгосрочных биологических активов (ДБА)	Сумма затрат, связанная с приобретением, доставкой, доведением до состояния пригодного к полноценному использованию	08- «Приобретение ДБА»	60,51 10, 76
	Приняты к бухгалтерскому учету приобретенные ДБА	Сумма справедливой стоимости	01 - «ДБА»	08- «приобретение ДБА»
	Признанна сумма отклонения в справедливой стоимости ДБА	превышение суммы затрат на приобретение ДБА над справедливой стоимостью положительная разница)	91-2	08 - «Приобретение ДБА»
		превышение суммы справедливой стоимости над суммой затрат, связанной с приобретением ДБА (отрицательная разница)	01 - «ДБА»	91/1
2	Принят к бухгалтерскому учету прирост живой массы ДБА	Справедливая стоимость	01- «ДБА»	91/1
3	Признаны суммы затрат на приобретение КБА (молодняка животных)	Сумма затрат, связанная с приобретением, доставкой, транспортировкой КБА	15 с/с «Заготовление (приобретение) КБА»	60,76, 51,10
4	Приняты к бухгалтерскому учету приобретенные КБА	Сумма справедливой стоимости	11 «КБА» - «животные на выращивании и откорме»	15 «Заготовление (приобретение) КБА»

Если допустить, что краткосрочные биологические активы будут приравнены к оборотным (в бухгалтерском финансовом учете), то при расчете ЕСХН (в налоговом учете) расходы на приобретение КБА возможно будет учесть в составе материальных расходов.

4. Предложены статьи (показатели) форм бухгалтерской отчетности с учетом отраслевых особенностей, раскрывающие информацию о ЕСХН и биологических активах с.-х. предприятий.

Предлагаем дополнить форму бухгалтерского баланса статьями: раздел 1 «Внеоборотные активы» - «Долгосрочные биологические активы» и «Отложенные налоговые активы по ЕСХН»; раздел 2 «Оборотные активы» - «Краткосрочные биологические активы»; раздел 4 «Долгосрочные обязательства» - «Отложенные налоговые обязательства по ЕСХН». В форму отчета о прибылях и убытках добавить информацию о текущем ЕСХН, а также о доходах и расходах, влияющих на расчет ЕСХН. Учетные показатели о доходах и расходах, повлиявших на расчет ЕСХН, включаются в отчет о прибылях и убытках на основании итоговых сумм, отраженных в налоговых регистрах; суммы образовавшихся налоговых разниц – на основании ведомости учета налоговых разниц, которая составлена на основе бухгалтерских справок; суммы отложенных налоговых активов и обязательств - на основании расчета текущего ЕСХН, включаемого в пояснительную записку. (табл.8).

Таблица 8

Предлагаемая форма пояснительной записки к отчету о прибылях и убытках				
1.Сводные данные о налоговых разницах в учете расчетов по ЕСХН				
№ пп	Наименование доходов/ расходов, повлиявших на образование налоговых разниц	Налоговые разницы руб.		
		налогооблагаемые	вычитаемые	постоянные
1	Доходы от продажи (реализации) сельскохозяйственной продукции, принимаемые для расчета ЕСХН	2 000		
2	Доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, банковского счета, банковского вклада и другим долговым обязательствам	30 000		
3	Доходы от сдачи имущества в аренду	1 000		
4	Материальные расходы: - на приобретение топлива, сырья и материалов для производства и переработки сельскохозяйственной продукции		11 000	
	- на приобретение работ, услуг для производственных нужд сторонними организациями и структурными подразделениями предприятия		11800	
5	Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных автомобилей			300
6	Расходы на рекламу			3800
	Итого	33 000	22 800	4100
2.Факторы, повлиявшие на отклонение налогооблагаемой прибыли (убытка), определяемой в соответствии с НК РФ от прибыли до налогообложения, согласно ф. №2 отчета о прибылях и убытках				
№ пп	Наименование разницы	Сумма,руб.		
1	2	3		
1	разница в сумме выручки (налогооблагаемая)	33 000		

1	2	3
2	разница в сумме неоплаченной кредиторской задолженности (вычитаемая)	22 800
3	разница в сумме сверхнормативных расходов (постоянная)	4 100
3. Расчет текущего ЕСХН, руб		
№ пп	Наименование показателя	Порядок расчета
1	Условный расход по ЕСХН	$90\,000 * (\text{руб.}) \times 6 / 100 = 5\,400$
2	Постоянное налоговое обязательство по ЕСХН	$4100 (\text{руб.}) \times 6 / 100 = 246$
3	Отложенный налоговый актив по ЕСХН	$22\,800 (\text{руб.}) \times 6 / 100 = 1\,368$
4	Отложенное налоговое обязательство по ЕСХН	$33\,000 (\text{руб.}) \times 6 / 100 = 1\,980$
5	Текущий ЕСХН	$5\,400 + 246 + 1\,368 - 1\,980 = 5\,034$
90 000* – прибыль до налогообложения согласно ф.2 отчета о прибылях и убытках		
Справочно: налогооблагаемая прибыль 83 900 руб.		

5. Разработаны рекомендации по формированию учетной политики для исчисления ЕСХН, основанные на внедрении интегрированной системы налогового учета доходов и расходов, путем использования информации из бухгалтерского финансового учета, а для с.-х. предприятий, представляющих информацию в соответствии с МСФО, предложены формы первичных документов и регистров по учету движения биологических активов.

Проведенное исследование фактического содержания учетных политик позволило выявить наиболее распространенные недостатки. Одним из существенных недостатков является отсутствие элементов учета, используемых для исчисления ЕСХН.

Предлагаем содержание учетной политики для исчисления ЕСХН формировать из двух разделов:

1. Организационный раздел.
2. Методический раздел.
 - 2.1. Порядок определения и признания доходов.
 - 2.2. Порядок определения и признания расходов.

В первом разделе необходимо указать нормативную базу для обоснования и разработки учетной политики, порядок осуществления налогового учета, перечень ответственных лиц за его ведение, требования, предъявляемые к налоговому учету, общий порядок формирования налоговой базы в учете расчетов по ЕСХН, представленный на рис. 1.

Как показали исследования, многие хозяйства ведут бухгалтерский учет ручным способом. Кроме того, на с.-х. предприятиях Нижегородской области нет программных продуктов по ведению налогового учета для расчета ЕСХН.

Поэтому в первом разделе учетной политики для целей исчисления ЕСХН, необходимо перечислить разработанные нами и предлагаемые к применению формы налоговых регистров по учету доходов и расходов, формы бухгалтерских справок, а также, указывать счета бухгалтерского учета, используемые для расчета ЕСХН (см. табл.5).

2.1 второго раздела учетной политики должен раскрывать порядок отнесения полученного с.-х. предприятием дохода к облагаемому и необлагаемому. При этом необходимо указывать, что информация о налогооблагаемых доходах будет отражаться в разработанных нами *налоговом регистре по учету доходов от реализации, принимаемых для исчисления ЕСХН* и в *налоговом регистре по учету внереализационных доходов*.

2.2 второго раздела необходимо четко определить расходы, которые с равными основаниями могут быть отнесены к разным группам. Предлагаем закрепить в учетной политике дать расшифровку группировки расходов для исчисления ЕСХН.

Согласно предложенной в диссертации группировке, расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки включаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией. В учетной политике для исчисления ЕСХН, с нашей точки зрения, целесообразно указывать *состав земель сельскохозяйственного назначения* (ст.77 ЗК РФ). Поскольку отдельные здания и сооружения, находящиеся на балансе с.-х. предприятия могут одновременно использоваться и в производственных и в административных целях. Предлагаем в учетной политике, отражать перечень строительных объектов, находящихся на земельных участках сельскохозяйственного назначения. Для экономического обоснования произведенных им расходов на приобретение имущественных прав, предлагаем в актах на оприходование земельных угодий (ф. № 401-АПК) и актах на оприходование земель (земельной доли) (ф.№402-АПК), делать отметку о том, что земли будут использоваться для сельскохозяйственного назначения.

В учетной политике для исчисления ЕСХН, предлагаем указывать критерии для оценки сопоставимости долговых обязательств, которые могут определяться исходя из следующих факторов – кредиты, займы и другие заимствования могут считаться сопоставимыми, если они получены организацией: 1) в одном квартале; 2) на срок, который отличается не больше чем на установленное предприятием количество дней; 3) под обеспечение одинакового характера (ипотека, залог товаров в обороте и т.п.); 4) в суммах, которые отличаются не больше чем на 20 процентов.

Для экономического обоснования произведенных расходов, с.-х. предприятиям необходимо оформлять первичные учетные документы по движению биологических активов. Формы этих документов представлены в диссертационной работе. Среди них: акт приемки-передачи биологического актива, инвентарная карточка, инвентаризационная опись биологических активов, сличительная ведомость результатов инвентаризации биологических активов, акт на списание, накладная на внутреннее перемещение.

Общие выводы по диссертации

1. В условиях рыночных отношений в агропромышленном секторе России составление финансовой отчетности требует прозрачности, ориентированной на внешних пользователей информации. Вследствие этого появились новые для российского учета объекты – отложенные налоговые активы и обязательства в расчетах по ЕСХН.

2. Для получения информации об отложенных налоговых активах и обязательствах, образующихся в процессе возникновения налоговых разниц в расчетах по ЕСХН, необходима разработка первичного документирования, группировки и формирования налоговых данных в системе бухгалтерского учета. Предложенная в диссертации методика незначительно увеличит трудоемкость учетного процесса, но в условиях автоматизации повысит сопоставимость бухгалтерской и налоговой информации.

3. В целях сближения системы бухгалтерского учета и налогообложения необходима методика учета постоянных и временных налоговых разниц в расчетах по ЕСХН, элементы которой нашли свое отражение в диссертации и автореферате.

4. В условиях перехода российского учета на международные стандарты финансовой отчетности, возрастает необходимость приведения учета в сельском хозяйстве в соответствие с МСФО 41 «Сельское хозяйство». В диссертации уточнена методика учета биологических активов.

5. Для повышения аналитичности бухгалтерской отчетности по отражению информации о текущем ЕСХН, отложенных налоговых активах и обязательствах в расчетах по ЕСХН предложены новые статьи (показатели) форм бухгалтерской отчетности, которые должны быть раскрыты в пояснительной записке.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в изданиях, рекомендуемых ВАК

1. Шатина Е.Н. Учет постоянных разниц в расчетах по единому сельскохозяйственному налогу / Шатина Е.Н., Козменкова С.В. // Российское предпринимательство.- 2008.-№6.- выпуск 1.- С.114 – 118 - 0,3 п.л. (0,2 п.л. авт.).

2. Шатина Е.Н. Бухгалтерский учет расходов в целях исчисления ЕСХН / Шатина Е.Н., Козменкова С.В. // Управленческий учет.- 2008.- №7.- С. 69 – 77 - 0,5 п.л. (0,3 п.л. авт)

Публикации в других изданиях

3. Шатина Е.Н. Некоторые аспекты налоговой политики в сельском хозяйстве Нижегородской области / Е.Н. Шатина // материалы Международного научно-практического семинара «Социально - экономическое развитие муниципальных образований: опыт России и зарубежных стран». – Арзамас: Изд-во ВВАГС (арзамасский ф-л). – 2007. – С. 70-72 – 0,3 п.л.

4. Шатина Е.Н. Этапы развития единого сельскохозяйственного налога в России как объекта учета / Е.Н. Шатина // Сборник научных трудов по материалам

международной научно-практической «Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития '2007». Том 6. Экономика. – Одесса: Черноморье, 2007. – С. 82-85.- 0,3 п.л.

5. Шатина Е.Н. Организация учета доходов в целях исчисления единого сельскохозяйственного налога в Российской Федерации / Е.Н. Шатина // Сборник научных трудов по материалам международной научно-практической «Современные проблемы и пути их решения в науке, транспорте, производстве и образовании '2007». Том 13. Экономика. – Одесса: Черноморье, 2007. – С. 70-74.- 0,2 п.л.

6. Шатина Е.Н. Проблемы организации учета ЕСХН на сельхозпредприятиях Арзамасского района Нижегородской области / Е.Н. Шатина // Материалы международной научно - практической конференции «Организационно - экономические проблемы бизнеса». – Н.Новгород: Изд-во ННГУ им. Н.И. Лобачевского. – 2007. – С.334-336.– 0,2 п.л.

7. Шатина Е.Н. ЕСХН: Организация налогового учета / Шатина Е.Н., Козменкова С.В. // Учет в сельском хозяйстве.- 2008. - №3. - С. 30-35. – 0,3 п.л. (0,2 п.л. авт.)

